

С. В. Брік, канд. екон. наук, доц. (НТУ «ХПІ», Харків)

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ПОЛІПШЕННЯ ТА РЕМОНТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ, ЩО БУЛО ПЕРЕДАНО В ОРЕНДУ

Умови проведення ремонтів (поліпшень) орендованих ОЗ, а також розподіл обов'язків орендаря і орендодавця фіксуються у відповідному договорі оренди. Проводити капітальний ремонт за власні кошти повинен орендодавець, а проведення поточного ремонту – це обов'язок орендаря [1].

Облікова доля витрат багато в чому залежить від правильного розмежування ремонту та поліпшень: якщо роботи виконуються для підтримки об'єкта в робочому стані та одержання спочатку визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, то відповідні витрати включаються до витрат звітного періоду [2]; якщо ж від таких робіт очікується збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта, то понесені витрати збільшать первісну вартість об'єкта оренди [3].

Якщо це поточний ремонт, витрати будуть обліковуватися або в складі інших операційних витрат (в дебет субрахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності"), якщо надання майна в оренду не є основним видом діяльності орендодавця; або в складі собівартості орендних послуг (дебет рахунку 23 "Виробництво"), якщо такі послуги - основний вид діяльності (те саме стосується і передачі в оренду інвестиційної нерухомості).

Якщо ж це ремонт, що спрямований на підвищення техніко-економічних можливостей ОЗ, тобто витрати збільшують первісну вартість предмета оренди, то вони капіталізуються в дебет відповідного субрахунку рахунку 15 "Капітальні інвестиції" з

подальшим списанням у дебет відповідного субрахунку рахунку 10 "Основні засоби".

Можливі випадки, коли вказані заходи проводяться орендарем за свій рахунок, а орендодавець при цьому йому нічого не компенсує.

Таке надходження відображається в обліку орендодавця як безкоштовне отримання необоротного активу з подальшим включенням придбаних поліпшень до первісної вартості об'єкта оренди.

Вартість таких поліпшень спочатку збільшить додатковий капітал орендодавця (кредит субрахунку 424 "Безоплатно одержані необоротні активи"), і одночасно з нарахуванням амортизації на покращений об'єкт орендодавець визнає інший дохід в сумі, пропорційній амортизації поліпшень (Дт 424 - Кт 745 "Дохід від безоплатно отриманих активів").

На відміну від ремонтних робіт, поліпшення призводять до збільшення майбутніх економічних вигід від використання активу, а з витратами на поліпшення все трохи інакше - вони капіталізуються на субрахунку 153 [3]. Причому на суму таких витрат орендар створює об'єкт інших необоротних матеріальних активів з подальшим зарахуванням цих капіталовкладень в дебет однойменного субрахунку 117. Після введення в експлуатацію ці об'єкти починають амортизуватися протягом очікуваного терміну корисного використання або прямолінійним або виробничим методами[3].

Якщо орендодавець відразу компенсує витрати орендаря на ремонт і поліпшення орендованого майна грошовими коштами або ж зараховує їх в рахунок орендної плати, то такі витрати доцільно враховувати як продаж робіт (послуг).

Орендар же, в свою чергу, передаючи ремонтно-поліпшують роботи орендодавцю, відображає у себе дохід від їх реалізації (за кредитом субрахунку 703) і, зрозуміло, фіксує витрати (собівартість) за дебетом рахунку 23 з подальшим списанням їх в дебет субрахунку 903.

Якщо ж орендар домовився з орендодавцем про поступове відшкодування таких витрат в рахунок орендної плати, то в бухгалтерії орендаря така подія буде відображено шляхом заліку заборгованостей: у орендаря - зі сплати орендних платежів, у орендодавця - за придбані ремонтно-поліпшують роботи у орендаря.

А от у випадку, якщо умовами договору передбачено відшкодування поліпшувальних витрат після закінчення оренди, орендар має справу вже з продажем умовного активу, який обліковується у нього на субрахунку 117.

І, нарешті, останній випадок - орендодавець не відшкодовує орендарю ніяких витрат на поліпшення орендованого майна. Тоді орендарю не залишається нічого, крім як провести безкоштовну передачу умовного об'єкта орендодавцеві, списавши при цьому такий об'єкт зі свого балансу. Як правило, в даному випадку мова йде про невіддільних від об'єкта оренди поліпшення. Адже в іншому випадку орендар просто забере їх собі.

Література

1. Цивільний кодекс України від 16.01.2003г. № 435-IV.
2. П(с)БО 7 "Основні засоби", затв. наказом Мінфіна України від 27.04.2000г. № 92.
3. П(с)БО 14 "Оренда", затв. наказом Мінфіна України від 28.07.2000г. № 181.